

0-797302

*за правах рукописи*



НОРКИНА Елена Александровна

**МЕТОДИЧЕСКОЕ РАЗВИТИЕ УЧЕТА И  
АУДИТА НЕЗАВЕРШЕННОГО  
СТРОИТЕЛЬСТВА**

Специальность: 08.00.12 - "Бухгалтерский учет, статистика"

Автореферат  
диссертации на соискание ученой степени  
кандидата экономических наук

Йошкар-Ола - 2012

Диссертация выполнена на кафедре учета, анализа и аудита ФГБОУ ВПО "Тюменский государственный университет"

- Научный руководитель - доктор экономических наук  
**Растамханова Любовь Николаевна**
- Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор  
**Смелик Роман Григорьевич**  
(заведующий кафедрой бухгалтерского учета и аудита ФГБОУ ВПО "Омский государственный университет им. Ф.М.Достоевского")
- кандидат экономических наук  
**Варняков Юрий Владимирович**  
(первый заместитель исполнительного директора по экономике и финансам ОАО "Московский вертолетный завод им. М.Л.Миля")
- Ведущая организация - ФГБОУ ВПО "Ростовский государственный строительный университет"

Защита состоится 29 мая 2012 года в 8<sup>00</sup> часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.115.05 при ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" по адресу: Йошкар-Ола, Панфилова, 17, ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет", корпус 3, ауд.316.

Юридический и почтовый адрес университета: 424000, г. Йошкар-Ола, пл. Ленина, 3.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет".

Сведения о защите и автореферат диссертации размещены на официальном сайте ВАК Министерства образования и науки РФ <http://www.vak2.ed.gov.ru> и на официальном сайте ФГБОУ ВПО "Марийский государственный технический университет" <http://www.marstu.net>.

Автореферат разослан 29 апреля 2012 года.

НАУЧНАЯ БИБЛИОТЕКА КФУ



0000741299

Ученый секретарь диссертационного совета, канд. экон. наук, доцент

Л.Я.Яковлева

## ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

**Актуальность темы исследования.** Инвестиции в капитальное строительство, осуществляемые всеми хозяйствующими субъектами для развития своей материально-технической базы, необходимы на протяжении всего срока деятельности субъектов. Вложение инвестиций сопряжено с организацией деятельности по капитальному строительству объектов, в процессе которой осуществляются затраты, формируются источники их покрытия, в необходимых случаях – резервы. Управление такой деятельностью сопряжено с рисками, поскольку объекты капитального строительства отличаются высокой стоимостью и, как правило, длительностью строительного цикла. Поскольку отчетный период для формирования бухгалтерской и налоговой отчетности не совпадает с периодом строительства объекта, то затраты по незаконченным объектам, относящиеся к незавершенному строительству, требуют должного контроля, достоверного учета и адекватного отражения в отчетности. Информационное обеспечение, формируемое об объектах незавершенного строительства в учете и отчетности, в организациях, подтверждающих свою отчетность аудиторскими заключениями, является необходимым не только для целей управления организацией, но и для аудита деятельности этой организации. В этой связи в работе построена модель информационного обеспечения учета и аудита незавершенного строительства.

Организации нефтегазового сектора экономики отличаются наиболее крупными, по сравнению с другими отраслями, инвестициями в капитальное строительство. Особенности технологии строительства объектов этой отрасли являются важнейшим фактором, влияющим на формирование затрат незавершенного строительства. С момента перехода российской экономики на рыночные отношения до настоящего времени в вопросах методического обеспечения учета, контроля и аудита незавершенного строительства не произошло существенных изменений, не разработано на уровне Минфина России посвященных этим вопросам положений по бухгалтерскому учету, не считая ПБУ 2/08 "Учет договоров строительного подряда", в котором вопросы незавершенного строительства рассмотрены весьма обобщенно. Нет и федеральных стандартов аудита, содержащих специальные нормы по применению процедур в отношении незавершенного строительства.

Предполагая, что крупные организации, к которым относятся исследуемые организации нефтегазовой отрасли Тюменской области, и их дочерние структуры, осуществляющие капитальное строительство, самостоятельно могут разрабатывать нормы учетной политики и внутренних стандартов бухгалтерского и налогового учета незавершенного строительства, актуальность разработки научно-обоснованного методического обеспечения учета и аудита данной проблемы рассматривается как не вызывающая сомнения. Более того, задачи развития приоритетных отраслей экономики, к которым отнесена и нефтегазовая, рассматриваемые Президентом и Правительством России, как первостепенные, требуют совершенствования управления осуществляемыми инвестициями в капитальное строительство на основе научного инструментария.

**Степень изученности проблемы.** Немало отечественных ученых посвятили свои труды разным проблемам инвестиций, их оценке, признанию, учету, анализу и аудиту: Н.А. Адамов, М.И. Баканов, И.Т. Балабанов, В.В. Бочаров, В.Г. Гетьман, Л.Т. Гиляровская, Л.В. Донцова, Д.А. Ендовицкий, О.В. Ефимова, В.В. Ковалев, М.И. Кутер, И.В. Липиц, М.И. Литвинов, М.В. Мельник, В.Н. Нестеров, Е.В. Никифорова, В.Ф. Палий, В.Л. Поздеев, Г.В. Савицкая, Р.С. Сайфулин, Я.В. Соколов, А.Д. Шеремет, а также такие зарубежные ученые как Е.В. Мних, Х. Андерсон, Дж. Блейк, Глен А. Велш, М.Ф. Ван Бреда, Д. Колдуэлл, Э. Хелферт, Э.С. Хендриксен, У.Ф. Шарп, и другие.

Многие практические и теоретические трудности, которые возникают при оценке инвестиций в капитальное строительство, исследованы в фундаментальных трудах вышеназванных авторов: доказана эффективность инвестиций с использованием различных критериев их оценки: с учетом времени и риска, инфляции. В ряде работ ученых-экономистов М.С. Абрютинной, А.Е. Абрамова, М.Н. Крейниной, Т.Е. Крыловой, А.П. Суворовой и других освещены различные методы окупаемости капиталовложений в инвестиционные проекты.

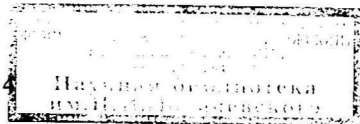
Вопросы формирования показателей, связанных с осуществлением инвестиционно-строительной деятельности и порядком их отражения в учете, бухгалтерской (финансовой) и внутренней управленческой отчетности, порядком их аудита приобретают все большую актуальность для российской науки и практики. В то же время остается еще много нерешенных методических и теоретических вопросов в учете и аудите незавершенного строительства.

Актуальность и недостаточная изученность вопросов учета и аудита незавершенного строительства определили цель и логику исследования.

**Цель и задачи исследования.** Целью исследования является решение важной научной задачи, содержащей вопросы теоретического и методического развития учета и аудита незавершенного строительства, а также разработку практических рекомендаций по формированию информации в бухгалтерском и налоговом учете и ее использованию в аудите незавершенного строительства.

Для достижения указанной цели в работе сформулированы следующие задачи:

- обосновать сущность понятия "незавершенное строительство", сформулировать условия признания объектов незавершенного строительства для целей бухгалтерского учета;
- выявить факторы, влияющие на организацию учета незавершенного строительства;
- разработать концепцию учетной политики в отношении незавершенного строительства и отражения его затрат в бухгалтерском и налоговом учете;
- разработать методические рекомендации по организации бухгалтерского и налогового учета незавершенного строительства, сближению их элементов и выделить направления развития информационного обеспечения аудита незавершенного строительства;





- систематизировать методический инструментарий оценки объектов незавершенного строительства, выявить его наиболее эффективные способы для оценки объектов строительства со специфической отраслевой характеристикой;
- разработать методические рекомендации по оценке объектов незавершенного строительства для целей бухгалтерского и налогового учета, для отражения во внутренней и внешней отчетности;
- выявить наиболее эффективные процедуры и на их основе разработать комплексную методику аудита незавершенного строительства;
- раскрыть содержание инвентаризации как основного инструмента аудита незавершенного строительства и дать предложения по ее развитию в условиях управления рисками строительства;
- раскрыть особенности проявления рисков незавершенного строительства и дать рекомендации по их отражению в учете и отчетности и при проведении аудита.

**Область исследований.** Диссертационная работа выполнена в рамках обозначенных в паспорте специальностей ВАК 08.00.12 – "Бухгалтерский учет, статистика" в части пунктов: 1.3 "Методологические основы и целевые установки бухгалтерского учета"; 1.5 "Регулирование и стандартизация правил ведения бухгалтерского учета при формировании отчетных данных"; 3.2 "Теоретические и методологические основы и целевые установки аудита, контроля и ревизии"; 3.9 "Развитие методологии комплекса методов аудита, контроля и ревизии".

**Предмет исследования.** Предметом исследования являлась строительная деятельность организаций и отношения между ее участниками, определяющие условия завершения строительства объектов и содержание информации, необходимой для управления незавершенным строительством.

**Объектом исследования** выбран методический инструментарий бухгалтерского учета и аудита незавершенного строительства в крупных организациях и их дочерних структурах.

**Теоретической и методологической основой** диссертации послужили труды отечественных и зарубежных авторов по проблемам бухгалтерского учета и аудита затрат в капитальные вложения и незавершенного строительства, периодических изданий по вопросам бухгалтерского учета затрат в незавершенное строительство. В работе использованы международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), законодательство Российской Федерации и нормативно-правовые акты по бухгалтерскому учету, отчетности и аудиту, а также внутренние стандарты предприятий по учету и организации системы внутреннего контроля.

В процессе исследования применялись общенаучные методы анализа и синтеза, моделирования, конкретизации, классификации, группировки, системного и комплексного подходов к получению доказательств, и другие методы исследования.

**Научная новизна** проведенного исследования заключается в решении важной задачи, содержащей комплекс вопросов развития теории и методики учета и аудита незавершенного строительства, а также разработку практических

рекомендаций по применению наиболее эффективного методического инструментария бухгалтерского учета затрат по незавершенному строительству и процедур его аудита.

Основные положения и выводы, представляющие научную новизну, заключаются в следующем:

- обосновать сущность понятия "незавершенное строительство", сформулировать условия признания объектов незавершенного строительства для целей бухгалтерского учета;

- выявить факторы, влияющие на организацию учета незавершенного строительства;

- разработать концепцию учетной политики в отношении незавершенного строительства и отражения его затрат в бухгалтерском и налоговом учете;

- разработать методические рекомендации по организации бухгалтерского и налогового учета незавершенного строительства, сближению их элементов и выделить направления развития информационного обеспечения аудита незавершенного строительства;

- систематизировать методический инструментарий оценки объектов незавершенного строительства, выявить его наиболее эффективные способы для оценки объектов строительства со специфической отраслевой характеристикой;

- разработать методические рекомендации по оценке объектов незавершенного строительства для целей бухгалтерского и налогового учета, для отражения во внутренней и внешней отчетности;

- выявить наиболее эффективные процедуры и на их основе разработать комплексную методику аудита незавершенного строительства;

- раскрыть содержание инвентаризации как основного инструмента аудита незавершенного строительства и дать предложения по ее развитию в условиях управления рисками строительства;

- раскрыть особенности проявления рисков незавершенного строительства и дать рекомендации по их отражению в учете и отчетности и при проведении аудита.

**Теоретическое значение** полученных результатов состоит в систематизации и обоснованности теоретико-методических вопросов, составляющих научно обоснованное информационное обеспечение бухгалтерского учета и аудита незавершенного строительства.

**Практическая значимость** заключается в том, что выводы и предложения, полученные в результате выполненного исследования, могут быть использованы в практике работы крупных организаций разных отраслей, имеющих широкую сеть дочерних организаций и осуществляющих вложения в капитальное строительство объектов для развития собственной материально-технической базы. Методические разработки, содержащиеся в диссертации, могут послужить для разработки учетной политики, организации учета незавершенного строительства и незавершенного производства в организациях, а также использоваться в системе повышения квалификации специалистов нефтегазовой отрасли, осуществляющих свою деятельность в области строительства собственных объектов.

**Апробация результатов исследования.** Основные положения исследования были доложены на всероссийских, региональных и межвузовских научно-методических конференциях в Марийском государственном техническом университете, Марийском государственном университете. Наиболее существенные положения и результаты исследования автора нашли отражение в 8 публикациях общим объемом 3,8 печ. л., среди которых две работы опубликованы в изданиях, рекомендованных ВАК.

Отдельные положения диссертации внедрены в практику деятельности ЗАО "Банкорнефть", ООО "Газпром переработка", осуществляющих капитальное строительство на территории Тюменского региона.

Научные разработки по теме исследования и авторские методики используются в учебном процессе в Тюменском государственном университете при проведении занятий со студентами экономических специальностей по дисциплинам "Бухгалтерский финансовый учет", "Аудит".

**Структура работы.** Диссертация содержит введение, три главы, заключение, библиографию, иллюстрирована таблицами и рисунками, имеет следующее содержание:

Введение

**1. Теоретические основы и отраслевые особенности учета незавершенного строительства**

1.1. Сущность понятия незавершенное строительство и условия его признания как объекта бухгалтерского учета

1.2. Факторы, влияющие на организацию учета незавершенного строительства

1.3. Учетная политика и отражение в ней положений по учету и отражению в отчетности затрат по незавершенному строительству

**2. Методические особенности учета незавершенного строительства**

2.1. Организация бухгалтерского и налогового учета незавершенного строительства и ее совершенствование для развития информационного обеспечения аудита

2.2. Методический инструментарий оценки объектов незавершенного строительства

2.3. Оценка объектов, принимаемых в состав незавершенного производства для целей бухгалтерского и налогового учета

**3. Комплексная методика аудита незавершенного строительства**

3.1. Процедуры и методы аудита, используемые при проверке объектов незавершенного строительства

3.2. Инвентаризация как основной инструмент аудита незавершенного строительства

3.3. Методические рекомендации по выявлению рисков на основе информации учета и аудита незавершенного строительства

Заключение

Литература

Список приложений

## ОСНОВНЫЕ ИДЕИ И ВЫВОДЫ ДИССЕРТАЦИИ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. Раскрыта сущность понятия "незавершенное строительство" как совокупности затрат по вовлечению в процесс строительства ресурсов организаций и средств инвесторов, который находится на определенном этапе завершения объекта, не введенного в эксплуатацию; сформулированы условия признания затрат в качестве объектов незавершенного строительства для целей бухгалтерского учета.

Незавершенное строительство объектов нефтегазовых организаций представляют собой: активы организаций, имеющие денежную и материально-вещественную форму, вовлекаемые в процесс строительства объектов. Незавершенное капитальное строительство включает, как правило: перечень и объем работ, составляющих этап (либо несколько этапов) строительно-монтажных работ строящегося объекта; незаконченные объемы работ по строительству скважин и трубопроводов, дорог, линий электропередач, линий связи и других сооружений.

Состав затрат, включаемых в незавершенное строительство, во многом зависит от организации бухгалтерского учета и требований, принятых учетной политикой и внутренними стандартами организаций. Экономическое содержание накопленных затрат, включенных в объем незавершенного строительства, мало отличается от содержания затрат, включаемых в себестоимость вводимых в эксплуатацию объектов. Разница скорее заключается в объеме затрат, понесенных организацией с момента начала строительства до момента ввода объекта в эксплуатацию. Учитывая достаточно обширный состав участников строительной деятельности – от инвестора до субподрядчика, формирование затрат каждого участника происходит в зависимости от степени участия и функциональной роли, выполняемой им по договору строительства того или иного объекта.

В диссертации проанализированы вопросы признания различного рода затрат, включаемых в состав незавершенного строительства в соответствии с требованиями международных стандартов МСФО (IAS) 11 "Договоры на строительство", МСФО (IAS) 16 "Основные средства", МСФО (IAS) 23 "Затраты по займам", МСФО (IAS) 31 "Участие в совместной деятельности", МСФО (IAS) 40 "Инвестиционная недвижимость". В соответствии с МСФО и по российским действующим нормативным документам капитальные вложения определены как инвестиции в основной капитал, включающие затраты на осуществление нового строительства, расширения, реконструкции и технического перевооружения объектов, накапливаемые на счете 08 "Вложения во внеоборотные активы".

Автором рассмотрены разные модели взаимоотношений инвестора, заказчика, застройщика, подрядчика, влияющие на признание затрат в качестве не-

завершенного строительства. Признана эффективной группировка расходов в разрезе объектов строительства в соответствии со сводно-сметными расчетами, формирование которых осуществляется на основании "Методики определения стоимости строительной продукции на территории Российской Федерации" Госстроя России (МДС 81-35.2004). В тоже время подчеркнута значимость территориальных сметных нормативов для условий Тюменской области, на территории которой осуществляют собственное строительство исследуемые организации нефтегазовой отрасли. Поскольку новое строительство осуществляется, как правило, на свободных территориях для создания новых производственных мощностей, для признания затрат важно содержание документации для определения сметной стоимости, включая локальные сметные расчеты (сметы) и умение определять стоимость затрат различными методами: ресурсным, ресурсно-индексным, базисно-индексным, а также на основе укрупненных сметных нормативов, либо данных о стоимости ранее построенных объектов – аналогов. По каждому строящемуся объекту для выделения информации о затратах предложены форматы сводок затрат в разрезе объектов производственного назначения с выделением согласно локальных смет накладных расходов.

**2. Выявлены факторы, влияющие на организацию учета незавершенного строительства, обусловленные: длительностью производственно-технологического цикла, условиями договоров на осуществление инвестиционно-строительных проектов.**

Определяющим величину и порядок формирования затрат по капитальному строительству объектов является договор строительного подряда, содержание которого регламентируется нормами главы 37 "Подряд" Гражданского кодекса РФ и включает в составе основных статей договора такие статьи как "стоимость предмета договора", "сроки начала и завершения работ по договору", "порядок и условия расчетов и платежей" и другие.

К основным факторам, влияющим на формирование учета затрат по незавершенному строительству, вытекающим из условий договоров, относятся: интеграция и диверсификация субъектов инвестиционно-строительной деятельности; структурность объектов строительства; ценообразование по договору строительного подряда; приемка работ по договору и порядок расчетов за выполненные работы. Каждый из факторов требует глубокого осмысления для правильного формирования учетной политики и рациональной схемы организации учета затрат по строительству объектов, особенно таких, которые отличаются спецификой отрасли: скважин, трубопроводов и др.

Для организационной основы бухгалтерского учета затрат по строительству в диссертации классифицированы работы по проектно-технологическим моделям:

1 – комплексы работ, включающие в себя группы специализированных работ;

2 – конструктивные элементы, в совокупности составляющие законченный объект строительства;

3 – виды работ, имеющих специальное применение и не включающих в себя другие операции;

4 – положение на местности и в сооружении, позволяющее определить пространственно-геометрическое местонахождение конкретного этапа работ.

Каждая из перечисленных групп отражает определенный перечень работ (элементов), который является, по сути, комплексной статьей затрат. Важно при этом иметь разграничение затрат по каждому виду работ, включенных в определенный этап строительства для их признания в бухгалтерском и налоговом учете (рис. 1).



**Рис. 1. Условия признания затрат по строительству скважин в качестве капитализируемых**

В диссертации рассмотрены методические подходы к капитализации по отдельным квалифицируемым активам – объектам строительства, в том числе затрат по заемным средствам, привлеченным в качестве источника финансирования строительства конкретного объекта. Даны рекомендации в от-

ношении используемой классификации накладных расходов и порядку их распределения между стоимостью одновременно возводимых строительных объектов.

**3. Разработана логическая модель учетной политики в части учета затрат по незавершенному строительству и определены ее концептуальные положения для бухгалтерского и налогового учета.**

На основе систематизации научной литературы по вопросам формирования и раскрытия учетной политики организаций, в работе определены: основные и дополнительные цели, содержание, принципы учетной политики. Построена логическая модель учетной политики в части, определяющей методический инструментарий учета и оценки затрат, включенных в объект незавершенного строительства.

Для исследуемых организаций, осуществляющих строительство объектов, раскрыта сфера применения учетной политики для целей бухгалтерского и налогового учета затрат. Все элементы учетной политики классифицированы на обязательные, вариантные, специальные и приоритетные. Результаты определенного комплекса строительных работ по отдельному объекту квалифицированы в качестве разных видов затрат, отражаемых в бухгалтерском и налоговом учете: основных затрат по строительству, накладных расходов, прочих расходов, расходов на ремонт, затрат по реконструкции и модернизации, – что является определяющим для выбора инструментария учетной политики в части учета затрат.

Условия договоров на строительство определяют моменты признания доходов и расходов заказчика и подрядчика, которые требуют отдельного отражения в учетной политике организации. В этой связи в работе определены наиболее важные положения признания доходов и расходов, связанных с выполнением отдельных этапов строительных работ по незавершенным объектам. На примере строительства трубопроводов, в зависимости от вида работ, выполняемых подрядными организациями, в диссертации показаны этапы работ и элементы, определяющие формирование стоимости объекта незавершенного строительства, и предложены бухгалтерские и налоговые модели учета затрат для включения в учетную политику исследуемых организаций.

**4. Разработаны методические рекомендации по организации бухгалтерского и налогового учета незавершенного строительства, сближению их элементов и выделить направления развития информационного обеспечения аудита незавершенного строительства.**

Анализ задач бухгалтерского и налогового учета затрат, формируемых стоимостью незавершенного строительства, позволил уточнить порядок бухгалтерского учета затрат по строительно-монтажным работам, и затрат по вовлечению материально-технических ресурсов ЗАО "Ванкорнефть" в процесс строительства. Определены: документальное оформление хозяйственных

операций по принятым от подрядчика выполненным работ; порядок отражения операций в системе счетов бухгалтерского учета и в регистрах управленческого учета. Показатели синтетического учета затрат классифицированы по уровням для их последующей интерпретации и анализа выявленных отклонений по вовлеченным в процесс строительства материально-техническим ресурсам. Выявленные отклонения в ходе формирования учетных данных по вовлеченным в процесс строительства материально-техническим ресурсам (МТР) могут быть классифицированы в разрезе кодов (видов) ошибок, например:

- код 001. Переданные подрядной организации МТР на давальческих условиях, не отражены в форме КС-2 подрядчика;
- код 002. Несоответствие номенклатуры, указанной в КС-2, номенклатуре МТР, указанной в Отчетах об использовании давальческих МТР; и так далее.

Такой подход позволяет идентифицировать отклонения для работы с данными и бухгалтерского, и налогового учета, способствует их сближению. Согласованность целей учетной политики организации с действующим бухгалтерским и налоговым законодательством может подвергаться оценке на предмет противоречий требованию законодательства. Сближение бухгалтерского и налогового учета направлено на уменьшение таких противоречий и повышение результативности формируемой информации для управления незавершенным строительством. Важным моментом для сближения является подход, при котором в незавершенное строительство включаются только прямые затраты. Однако на практике такой подход осуществить достаточно сложно, особенно когда в состав вовлекаемых в незавершенное строительство ресурсов включаются такие объекты как оборудование к установке.

В диссертации даны рекомендации: по оценке оборудования при принятии к бухгалтерскому учету, по учету поступления оборудования, требующего монтажа, входящего и не входящего в сметы строек, по учету отклонений в стоимости оборудования к установке, по учету передачи оборудования к установке в монтаж. Уточнен состав документов, на основе которых регистрируются хозяйственные операции в бухгалтерском и налоговом учете.

**5. Систематизирован методический инструментарий оценки объектов незавершенного строительства, выявлены его приемлемые способы для оценки объектов строительства со специфической отраслевой характеристикой.**

Анализ нормативно-методических материалов, содержащих подходы и нормы к ценообразованию строительной продукции, позволил сделать вывод о том, что все существующие методы формирования цен основаны на информации о затратах (себестоимости) строительства. На рисунке 2 отражены основные элементы нормативной базы определения стоимости строительной продукции.





**Рис. 2. Методическая и сметно-нормативная база определения стоимости строительной продукции**

В работе представлены алгоритмы расчетов стоимости накладных расходов строительства объектов с использованием ресурсного и базисно-индексного методов. На основе анализа содержания накладных расходов выделены затраты, не увеличивающие стоимость объектов строительства и не предусмотренных в сводных сметных расчетах. Выявлены особенности оценки объектов строительства со специфической отраслевой характеристикой: скважин, трубопроводов. Такие особенности требуют установления определенных ограничений для оценки вовлеченных материально-технических ресурсов в процесс строительства в части:

- рассмотрения операций, на основе которых формируются затраты на счете 08 "Капитальные вложения";
- анализа первичных учетных документов: КС-2, актов выполненных работ, счетов-фактур подрядчиков, учтенных на счетах 08 "Капитальные вложения" и 97 "Расходы будущих периодов" (в части строительно-монтажных работ);
- расчета показателей, отраженных подрядчиком в форме КС-2.

Перечень ограничений зависит также от задач оценки вероятности возникновения рисков, охарактеризованных применительно к незаконченным строительным объектам.

**6. Разработана комплексная методика аудита незавершенного строительства, включающая наряду с традиционными процедурами и методами, специфические виды контроля и оценки бизнес-процесса строительства.**

Бизнес-процесс строительства охарактеризован в работе как комплекс взаимосвязанных работ, в совокупности реализующих конкретную цель – строительство (возведение, сооружение, модернизация, реконструкция) объекта. Бизнес-процесс незавершенного строительства рассматривается как часть общего бизнес-процесса строительства.

Для проведения аудита бизнес-процесса незавершенного строительства требуется:

- понимание целей бизнес-процесса;
- понимание причин, источников и мест возникновения рисков;
- описание существующих контрольных процедур;
- понимание недостатков в организации системы внутреннего контроля.

В работе уточнена характеристика выходов и входов бизнес-процесса, определения уровня декомпозиции, описания последовательности выполняемых строительных работ, определение целей выполняемых работ. Для проведения аудита незавершенного строительства предложены формы рабочих документов "Паспорт бизнес-процесса незавершенного строительства" и "Карта бизнес-процесса незавершенного строительства". Паспорт бизнес-процесса следует оформлять на каждый бизнес-процесс, подлежащий аудиту. В случае, если бизнес-процесс декомпозируется на подпроцессы, то каждый из них должен найти отражение в отдельном разделе рабочего документа. Карта бизнес-процесса может содержать графическую модель аудируемого бизнес-процесса, которая строится с использованием определенного набора символов (нотации), соответствующих элементам модели и правилам их отображения. При описании бизнес-процесса капитального строительства и незавершенного капитального строительства должна быть использована одна нотация, утвержденная руководителем организации, для обеспечения однозначности понимания рабочих документов, составленных в ходе различных аудиторских проверок.

Проведение аудита по карте бизнес-процесса незавершенного строительства позволяет формализовать отчеты аудиторов, проводящих аудит из года в год в одних и тех же организациях, осуществляющих строительство. Такой подход важен для аудита объектов, отличающихся длительным циклом их строительства.

**7. Уточнено содержание инвентаризации как основного инструмента аудита незавершенного строительства и предложены направления его более эффективного использования для информационного обеспечения принимаемых управленческих решений.**

На всех этапах бизнес-процесса строительства управление организациями осуществляет контроль, применяя различного рода контрольные процедуры. Анализ существующих подходов к классификации контрольных процедур позволяет выделить для управления объектами незавершенного строительства следующие группы контрольных процедур: текущий контроль, коллективное выполнение, установление стандартов, ограничение операций, утверждение результатов деятельности, закрепление ответственности, разделение обязанностей, ограничение полномочий, дублирование операций, предоставление отчета, экспертиза, авторизация, проверка соответствия, сверка, проверка результатов, регистрация операций, подтверждение, архивация, анализ результатов, ограничение доступа, регламентация деятельности. Каждая группа контрольных процедур для эффективного его применения должна иметь: описание с примерами применения, назначение, сферу применения, место выполнения в цикле управления, способ тестирования и принадлежность к виду превентивного или детективного контроля.

Большинство групп контрольных процедур могут содержать элементы инвентаризации, при помощи проведения которой выявляются те или иные несоответствия. С другой стороны, инвентаризация как самостоятельный способ контроля, может применяться при проведении аудиторской проверки незавершенного строительства. В международной и отечественной практике оценки объектов недвижимости этот способ зарекомендовал себя достаточно действенным, с его помощью осуществляются, например, замеры фактически выполненного объема работ, имеющего отношение к конкретному этапу строительства.

Традиционная процедура проведения инвентаризации в работе уточнена для целей ее применения в аудите незавершенного строительства. Построен алгоритм проведения инвентаризации, охарактеризованы содержание и взаимосвязи его элементов. Встроенность предложенного алгоритма в методику аудита незавершенного строительства расширяет информационные возможности результатов проверок и способствует принятию объективных управленческих решений. Для повышения эффективности принимаемых решений автором предложены формы отчетов по обобщенным результатам аудита и проведенной инвентаризации объектов незавершенного строительства.

#### **8. Выявлены особенности проявления рисков незавершенного строительства и даны рекомендации по их отражению в отчетности и оценке.**

Риски незавершенного строительства трактуются в работе как вероятность наступления определенных событий, вызванных внешними и внутренними факторами, негативно влияющих на достижение целей организации, осуществляемой капитальное строительство объектов. Наибольшая доля ответственности за ход реализации капитального строительства объекта ложится на подрядные организации, т.к. они несут ответственность согласно Гражданскому кодексу РФ и иным законодательным актам:

- за гибель или повреждение объекта строительства до приемки этого объекта заказчиком;
- за несохранность предоставленного заказчиком имущества, оказавшегося во владении подрядчика в связи с исполнением договора подряда;
- за ненадлежащее качество предоставленных подрядчиком материалов и оборудования;
- за нарушение как начального и конечного, так и промежуточных сроков выполнения работы;
- за качество готового объекта; и др.

В результате несоблюдения отдельных законодательных требований в несении ответственности могут возникнуть негативные результаты, которые получит организация при наступлении рискованного события. Такие последствия классифицированы в работе по категориям:

- убытки: прямые и косвенные материальные потери;
- упущенная выгода: потеря возможности получить доходы, которые были бы получены, если бы рискованное событие не наступило;
- ухудшение положения организации во внешней среде (потеря репутации, разрыв отношений с ключевыми контрагентами, конфликты с государственными и прочими регулирующими организациями и т.п.);
- потери стратегических возможностей (утрата конкурентных преимуществ, прекращение деятельности и т.п.).

Ключевой характеристикой последствия является степень его влияния на цели организации. Степень влияния может варьироваться от незначительной (последствия практически не повлияют на достижение целей) до катастрофической (последствия угрожают существованию организации). Под причинами риска понимаются факторы внешней и внутренней среды, которые приводят к возникновению рискованных событий или способствуют этому:

- к внутренним факторам применительно к объектам исследования отнесены: персонал, технологии, инфраструктура;
- к внешним факторам отнесены экономические, социальные, демографические, политические, природные и техногенные процессы. Степень подверженности организации к внешним факторам во многом зависит от специфики деятельности, региона, в котором осуществляется эта деятельность, форма собственности и собственников и других.

В работе сделан акцент на риски выполнения договорных отношений в разрезе бизнес-процесса капитального строительства, к которым отнесены:

- невыполнение условий договоров;
- ошибки при выборе поставщиков и субподрядчиков;
- несостоятельность заказчика;
- некорректно заключенные договора подряда и поставки;
- снижение конкурентоспособности.

Риски, возникающие на одном этапе (стадии) бизнес-процесса могут обуславливать риски договорных отношений, характерные для других этапов строительного процесса.

В работе предложен алгоритм расчета величины последствий рисков, складывающихся: из потерь в результате повышения закупочных цен на материально-технические ресурсы, используемые в строительстве; из потерь, обусловленных простоями рабочих, недопоставкой материально-технических ресурсов. В конечном итоге наступление рисков может отразиться на величине финансового результата подрядчика, осуществляющего строительство объекта, снизит его прибыль. Для отражения информации о вероятности наступления рисков и потерях в результате их наступления предложены формы, рекомендуемые в качестве пояснений к бухгалтерской отчетности организаций, осуществляющих капитальное строительство. В составе отражаемой информации отдельно выделены позиции в отношении рисков и их последствий по объектам незавершенного строительства.

Предложенные подходы, по мнению автора, развивают методические возможности учета и аудита незавершенного строительства.

## **СПИСОК РАБОТ, ОПУБЛИКОВАННЫХ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ**

### **Статьи, опубликованные в ведущих рецензируемых научных журналах и изданиях, рекомендованных ВАК**

1. *Норкина Е.А.* Методические особенности и факторы, влияющие на организацию учета незавершенного строительства в организациях // Вестник Самарского государственного экономического университета. 2012. № 2(88). – 0,7 п.л.
2. *Норкина Е.А.* Организационные особенности внутреннего контроля и внутреннего аудита в строительных организациях // Вопросы экономики и права. 2012. № 3. – 0,8 п.л.

### **Материалы научно-практических конференций и статьи, опубликованные в сборниках научных трудов**

3. *Норкина Е.А.* Особенности аудит-консалтинга незавершенного строительства // Инновационное развитие экономики. Йошкар-Ола. 2011. № 6. – 0,6 печ.л.
4. *Норкина Е.А.* Требования к бухгалтерской (финансовой) отчетности и их реализация на практике / Е.А. Норкина, Н.К. Пашук // Проблемы учета, анализа и аудита в условиях модернизации экономики, научные направления их решения: сборник статей. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2011. – 0,4 печ.л. (вклад автор 0,2 печ. л.).
5. *Норкина Е.А.* Организация системы учета в целях обеспечения контроля над принимаемыми от подрядчика объемами вовлеченных в процесс строительства материальных ресурсов // Проблемы учета, анализа и аудита в условиях

глобализации экономики: сборник статей. Тюмень: Издательство Тюменского государственного университета, 2011. – 0,3 печ.л.

6. *Норкина Е.А.* Порядок формирования доходов от реализации прочего имущества и имущественных прав и применение положений ПБУ 18/02 "Учет расчетов по налогу на прибыль организации" / Е.А. Норкина, Л.Н. Растамханова // Актуальные проблемы налоговой политики: сборник статей участников III Международной научно-практической конференции молодых налоговедов в 2-х частях. М.: Финансовый университет, 2011. Часть II. – 0,2 печ.л. (вклад автор 0,1 печ.л.).

7. *Норкина Е.А.* Задачи аудит-консалтинга бухгалтерской финансовой отчетности организаций // Интеграция бухгалтерского учета с экономическими науками и международными стандартами. Йошкар-Ола, 2010. – 0,5 печ.л.

8. *Норкина Е.А.* Инвентаризация незавершенного строительства как инструмент аудита // Сб. материалов Международной научно-практической конференции "Проблемы учета, финансов, анализа и аудита в условиях глобализации экономики". Тюмень: Тюменская государственная академия мировой экономики, управления и права, 2009. – 0,3 печ.л.



162

Автореферат  
Подписано в печать 28.04.2012 г. Заказ № К1/1189. Тираж 100 экз.  
Отпечатано в КОПИЦЕНТРЕ ООО "Ланфорд",  
г. Йошкар-Ола, ул. К.Маркса, 110, т. 45-55-64